

D 3/10

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag som bedrev grossisthandel med konfektyrer. Skatteverket gör i underrättelsen gällande att bolaget räkenskapsåren 2002/03 och 2003/04 redovisade varulager med för högt belopp i syfte att dölja förekomsten av oredovisad försäljning. För vissa enskilda varuslag har Skatteverket funnit att lagervärdet vid årets ingång med tillägg för årets inköp och avdrag för årets försäljning sammantaget understeg lagervärdet vid årets utgång. RN:s utredning rörande A-sons granskning av bolagets varulager har, utöver de två ovan nämnda räkenskapsåren, omfattat även räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

I sina årsredovisningar för räkenskapsåren 2002/03, 2003/04, 2004/05 och 2005/06 redovisade bolaget ett varulager om 4,5 mnkr, 6,4 mnkr, 3,6 mnkr respektive 2,1 mnkr. För dessa år motsvarade det redovisade lagervärdet 91, 88, 76 respektive 42 procent av bolagets totala redovisade tillgångar. Som ett led i revisionerna av räkenskapsåren 2002/03, 2003/04 och 2005/06 utfördes kontrollinventering av bolagets lager i anslutning till räkenskapsårets utgång. Kontrollinventeringarna utfördes i ett fall av A-son och i de två andra fallen av annan personal vid den revisionsbyrå där han är verksam.

För räkenskapsåren 2002/03 och 2005/06 lämnade A-son revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. Hans revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003/04 avvek från standardutformningen endast på så sätt att han anmärkte på att årsredovisningen inte hade avgetts i rätt tid. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2004/05 anförde han följande: "Jag har inte haft möjlighet att kontrollera varulagrets existens per 2005-06-30, varför jag inte kan uttala mig om värdet på denna tillgång. Då balansposten är väsentlig, kan jag ej uttala mig om huruvida årsredovisningen är upprättad enligt årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Jag kan således varken av- eller tillstyrka att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen och behandlar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen."

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de fyra aktuella räkenskapsåren. Det anges i dokumentationen att A-son har bedömt revisionsrisken för posten varulager som hög. Det förhållandet att försäljningen delvis sker kontant omnämns som en riskfaktor. Vidare framgår att bolagets kunder är mindre butiker och privatpersoner. Det anges även att "löpande lagerföring" saknas och att inventering görs en gång om året i samband med bokslutet. Det framgår att revisionsbyråns kontrollinventeringar vid revisionerna räkenskapsåren 2002/03 och 2003/04 omfattade fyra respektive två procent av det redovisade lagervärdet. Vidare framgår det av dokumentationen för räkenskapsåret 2004/05 att en medarbetare på revisionsbyrån hade i uppdrag att kontrollinventera varulagret, att någon sådan inventering aldrig skedde till följd av ett missförstånd mellan medarbetaren och en företrädare för bolaget samt att revisorn först i januari 2006 fick information om att kontrollinventering inte hade skett. Hur stor andel av det redovisade lagervärdet som kontrollinventerades vid revisionen av räkenskapsåret 2005/06 framgår inte. I en promemoria till bolaget avseende revisionen av räkenskapsåret 2005/06 framhöll en revisorsassistent att differenser hade förekommit mellan bolagets lagerlista och assistentens kontrollinventering samt att rutinerna vid inventeringen måste ses över. Enligt en notering i dokumentationen för detta år har bolaget inte kunnat skapa tillräckligt bra rutiner för

lagerredovisningen i takt med att bolagets verksamhet har vuxit. Vidare framgår att bolagets bruttovinst de fyra aktuella åren uppgick till elva, sex, fyra respektive elva procent.

A-son har anfört följande.

Det förekom omfattande kontanthantering i bolaget. Med hänsyn till bolagets ägares inställning till banksystemet hade denne inte för vana att anlita banker i någon större omfattning.

Vid inventeringstillfällena förekom det inte några större avvikelser avseende de utvalda artiklarnas antal, vare sig ”från lista till lager eller från lager till lista”, och någon utökad kontroll ansågs därför inte nödvändig. Kontrollinventeringen av varulagret per den 30 juni 2006 omfattade 4,3 procent av lagervärdet. Den medarbetare som utförde inventeringen antecknade att antalet enligt listorna i huvudsak stämde med vad som fanns i lager och butik. Därför utvidgades inte kontrollen till att omfatta fler artiklar.

En medarbetare vid revisionsbyrån hade fått i uppdrag att kontrollinventera bolagets lager per den 30 juni 2005. Vanligtvis går det till så att granskaren sätter in sin dokumentation från inventeringen i kundens årsakt såvida inte några större avvikelser omgående bör rapporteras till påskrivande revisor. Dokumentationen tas fram i samband med bokslutsrevisionen, vilken i det aktuella fallet ägde rum i januari 2006. Först då fick han själv vetskap om den uteblivna inventeringskontrollen. Det bedömdes då vara för sent att göra en rimlig lagerkontroll.

RN gör följande bedömning.

Varulagret utgjorde bolagets mest väsentliga tillgångspost i boksluten för de fyra aktuella räkenskapsåren, och det var därför av mycket stor vikt för A-son att utföra sina revisioner så att han fick tillräckliga revisionsbevis för att kunna godta det redovisade lagervärdet. Vid revisionerna av räkenskapsåren 2002/03, 2003/04 och 2005/06 godtogs lagervärdet efter utförd kontrollinventering av lagret vid utgången av respektive räkenskapsår. Kontrollinventeringarna omfattade ungefär fyra, två respektive fyra procent av det redovisade lagervärdet.

De förhållandena att lagret var den mest väsentliga tillgångsposten, att det inte fanns något system för löpande lagerbokföring, att kontantförsäljning förekom samt att det redovisade lagervärdet och bruttovinsten varierade kraftigt mellan åren gör tillsammans att det enligt RN:s mening måste anses ha varit otillräckligt att granska existensen av en så liten del av lagervärdet som två till fyra procent. RN finner därmed att A-son inte har utfört en godtagbar granskning av varulagret vid dessa tre revisioner och att han därmed inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkningar och balansräkningar för dessa räkenskapsår. Genom att likväl göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Vad sedan gäller räkenskapsåret 2004/05 var det meningen att en kontrollinventering skulle utföras av en medarbetare vid revisionsbyrån. Till följd av ett missförstånd kom någon sådan inventering inte att ske, vilket A-son fick kännedom om först ett halvår efter räkenskapsårets utgång. Han bedömde då att det var för sent att göra en rimlig granskning av lagret. Följden av detta blev att han inte kunde tillstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen.

Det ankom på A-son att planera och genomföra sin revision på ett sådant sätt att en tillräcklig granskning möjliggjordes. En förutsättning för att en utebliven kontrollinventering skulle ha kunnat ersättas med alternativa granskningsåtgärder var att sådana hade vidtagits på ett tidigt stadium. Redan i nära anslutning till balansdagen skulle A-son därför ha förvissat sig om att inventeringen hade skett. Till följd av att han inte gjorde detta dröjde det så lång tid innan det aktuella misstaget upptäcktes att en godtagbar lagergranskning inte kunde ske, vilket i sin tur medförde att han ansåg sig inte kunna lämna en revisionsberättelse enligt standardutformningen. Med en bättre uppföljning av revisionsmedarbetarens arbete hade den nu uppkomna situationen kunnat undvikas och bolaget hade sluppit den anmärkning i revisionsberättelsen som A-son fann

sig tvungen att göra. RN finner att A-son genom sin underlåtenhet att i tid förvissa sig om resultatet av inventeringen har åsidosatt god revisionssed.

Av RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, p. 38, följer att en revisor ska konstatera att han eller hon inte kan uttala sig när den möjliga effekten av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning är så väsentlig och omfattande att han eller hon inte har kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och det därför inte är möjligt att uttala sig. Av RS 709 p. 43 framgår att revisorn ska beskriva begränsningen i revisionsberättelsen.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2004/05 anförde A-son att han ”inte haft möjlighet att kontrollera varulagrets existens”. Det framgår emellertid inte av revisionsberättelsen av vilken anledning en sådan kontroll inte hade varit möjlig att utföra. A-son borde i sin revisionsberättelse tydligare ha redogjort för de omständigheter som medförde att han inte kunde tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son i ovan berörda avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. Det förhållandet att han för flera räkenskapsår har tillstyrkt fastställande av bolagets resultaträkningar och balansräkningar utan att ha haft grund för detta är allvarligt. Med beaktande av detta finner RN att han ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung, som föredragit ärendet.